

58. Urteil vom 5. November 1920

i. S. Schweizerische Volksbank

gegen Kantone Bern, Zürich, St. Gallen und Waadt.

Bankgeschäft mit Geschäftsniederlassungen in verschiedenen Kantonen. Anrecht des Kantons der Zentralleitung auf einen Voraus vom Gesamteinkommen, auch wenn die zentralen Organe selbst keine Geschäfte abschliessen, sondern nur den Geschäftsbetrieb in den einzelnen Niederlassungen überwachen und dafür Weisungen erteilen. Bemessung. Recht jedes Kantons, das Gesamteinkommen, von dem sich die ihm zur Besteuerung zukommende Quote berechnet, selbstständig nach seiner Gesetzgebung einzuschätzen. Begehren um Rückerstattung im nichtberechtigten Kanton schon bezahlter Steuern. Voraussetzungen der Gutheissung.

A. — Die Schweizerische Volksbank ist eine Genossenschaft mit Zentralverwaltung und Sitz in Bern und Geschäftsstellen (Kreisbanken und Comptoirs), durch welche das den Genossenschaftszweck bildende Bankgeschäft unmittelbar abgewickelt wird, in den Kantonen Bern (Stadt, Biel, St-Imier, Moutier, Pruntrut, Saignelégier, Tramelan), Zürich (Stadt, Uster, Wetzikon, Winterthur), Freiburg (Stadt), Basel-Stadt, Sankt-Gallen (Stadt), Waadt (Lausanne, Montreux) und Genf. Bis zum Jahre 1917 erfolgte die Einkommensbesteuerung in der Weise, dass jeder Kanton das Unternehmen für das in den Kreisbanken auf seinem Gebiet erzielte Einkommen auf Grund der für diese Niederlassungen geführten gesonderten Rechnungen heranzog. Von den sogenannten « besonderen Fonds » (Reservefonds, Spezialreservefonds, Invalidenfonds), die nach den Statuten in vom Verwaltungsrate zu bezeichnenden soliden Wertschriften anzulegen, gesondert aufzubewahren und von der Generaldirektion zu verwalten sind, wurden 46% in den Kantonen Zürich und St. Gallen, der Rest von 54% im Kanton Bern besteuert. Bei der Einschätzung im Kanton Waadt pro 1917 im Herbst 1917,

zu einer Zeit, als die Veranlagung an den meisten anderen Orten bereits abgeschlossen war, beanspruchte auch dieser Kanton einen verhältnismässigen Anteil an den erwähnten Fonds. Die bernische Steuerverwaltung teilte darauf am 4. Dezember 1917 der Volksbank mit, dass sie die Berechtigung Waadts hiezu anerkenne, infolgedessen aber andererseits für Bern den Anspruch erheben müsse, $\frac{1}{10}$ des Geschäftsertrages der Niederlassungen (Kreisbanken) in den Kantonen Zürich, St. Gallen und Waadt als Anteil der Zentralbehörden der Bank an der Erzielung jenes Ertrages vorweg zu besteuern. Der danach als Einkommen I. Klasse im Kanton Bern pro 1917 steuerpflichtige Betrag wurde durch Verfügung der Zentralsteuerkommission vom 21. November, zugestellt 11. Dezember 1917, auf 246,400 Fr. festgesetzt.

Die Schweizerische Volksbank rekurrierte hiegegen an die kantonale bernische Steuerrekurskommission, indem sie in erster Linie dem Kanton Bern das Recht auf einen solchen Voraus überhaupt bestritt, eventuell die Ermässigung der beanspruchten Quote von 10% und des Gesamtertrages, von dem dieselbe sich berechne, auf 1,779,300 Fr. statt 2,464,038 Fr. verlangte.

Die Kreisbanken der Schweizerischen Volksbank, so wurde ausgeführt, hätten sämtlich durchaus selbständigen Charakter und seien einander (mit Inbegriff derjenigen von Bern) koordiniert. Sie besäßen eigene Behörden und Direktoren, nähmen die Genossenschaftsmitglieder auf, und seien es einzig, welche das Bankgeschäft effektiv betreiben, Gelder entgegennehmen, sie wieder fruchtbringend anlegen u. s. w. Jede Kreisbank handle dabei, im Rahmen der Statuten und der von den Zentralbehörden erlassenen Vorschriften, durchaus selbständig und unabhängig von den andern, eine Hauptbank, der sie untergeordnet wäre, gebe es nicht: jede führe auch über ihre Tätigkeit selbständige Buchhaltung und schliesse ihre Jahresrechnung und die Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ab. Die Aufgabe der Zentral-

behörden in Bern beschränke sich darauf, das ganze Institut zu leiten und zu überwachen. Selbst schlössen sie keine Geschäfte ab und übten keine erwerbende Tätigkeit aus, wie ihnen dazu auch keine Mittel zur selbständigen Verfügung stehen würden. Es bestehe allerdings die Vorschrift, dass Geschäfte, die eine gewisse Höhe erreichen, den Zentralbehörden zur Genehmigung vorgelegt werden müssten: auch diese Geschäfte müssten indessen immer bei einer Kreisbank eingeleitet werden und würden schliesslich von ihr abgeschlossen. Die von den einzelnen Kreisbanken aufgestellten Jahresrechnungen würden alsdann von den Zentralbehörden in eine einzige zusammengestellt, doch so, dass daraus immer noch die Geschäftsbetätigung jeder Niederlassung und der von ihr erzielte Gewinn ersichtlich bleibe, und der Gesamtreingewinn nach Bestreitung der Unkosten der Zentralleitung auf die « besonderen Fonds » und als Dividende an die sämtlichen Mitglieder verteilt. Der Einfluss der Tätigkeit der Zentralbehörden auf den Geschäftsgang der Kreisbanken sei demnach nicht derart, dass es sich rechtfertigen würde, dem Kanton Bern ausser den erheblichen Beträgen, die er schon aus der Besteuerung der bernischen Kreisbanken von 54% der « besonderen Fonds » und der Besoldungen der Beamten und Angestellten der Zentralleitung ziehe, auch noch das Recht zur Besteuerung eines Teils des Reingewinns der zürcherischen, st. gallischen und wädtländischen Kreisbanken zuzuerkennen. Da Zürich, St. Gallen und Waadt ihrerseits die Rekurrentin für den vollen Betrag dieser Reingewinne besteuern, entstehe daraus überdies eine Doppelbesteuerung. Eventuell wäre jedenfalls die Quote von 10% übersetzt und könne die Berechnung des Gesamtreinertrages der streitigen Niederlassungen, wie sie der angefochtenen Entscheidung zu Grunde liege, nicht anerkannt werden.

a) Einmal seien in dieser Summe die Erträgnisse auf Liegenschaften und Kapitalien inbegriffen, während für

diese Objekte bereits in den betreffenden Kantonen die Vermögenssteuer entrichtet werden müsse. Es gehe daher nicht an, daneben auch noch den Ertrag aus denselben zur Einkommenssteuer heranzuziehen. Sodann habe die Zentralsteuerkommission folgende Posten zu den buchmässigen Reinerträgen hinzugerechnet;

b) die entrichteten kantonalen und Gemeindesteuern und einen verhältnismässigen Teil der vom Gesamtunternehmen entrichteten eidgenössischen Kriegssteuer;

c) die Abschreibungen auf den Bankgebäuden Lausanne und Zürich (trotzdem der den Anlagekosten entsprechende gegenwärtige Buchwert auch nach diesen Abschreibungen noch über dem bei Zugrundelegung einer angemessenen Verzinsung der betreffenden Liegenschaften sich ergebenden wirklichen Werte stehe);

d) $\frac{9}{10}$ des Wertes des auf Betriebsrechnung angeschafften (d. h. sofort amortisierten) Mobiliars;

e) die Zuwendungen aus dem Gewinne zu gemeinnützigen und wohltätigen Zwecken, während es sich doch bei den Posten unter b bis d um abzugsberechtigte Gewinnungskosten und bei e um Verwendungen handle, die wegen ihres Charakters vernünftigerweise steuerfrei gelassen werden sollten. Aus dem ersterwähnten Grunde wären ferner noch abzurechnen:

f) die 54% der Unkosten der Generaldirektion in Bern, die nicht schon bei der Besteuerung der Kreisbank Bern dort abgezogen worden seien. Bei Vornahme dieser Aenderungen ergebe sich ein der quotenmässigen Berechtigung Berns unterstehender Durchschnittsreinertrag von 1,779,300 Fr. statt der angenommenen 2,464,038 Fr., sodass die Quote von 10% für Bern ausmachen würde 177,900 Fr.

B. — Durch Entscheid vom 25. August 1919, schützte die kantonale Rekurskommission den Rekurs insoweit, als sie die Taxation der Zentralsteuerkommission von 246,400 Fr. auf 223,500 Fr. herabsetzte, wies ihn dagegen im übrigen ab, hinsichtlich der grundsätzlichen

Frage des Anspruchs Berns auf das geltend gemachte Praecipuum unter Vorweisung auf die feststehende bundesgerichtliche Rechtsprechung in solchen Fällen. Dass die Generaldirektion hier keinen wesentlichen Einfluss auf den Gewinn der Kreisbanken ausübe, sei nach den Statuten unrichtig und der Tatsache, dass die Kreisbanken der Volksbank eine grössere Selbständigkeit besitzen als z. B. die Filialen des Schweizerischen Bankvereins, bei dem Basel-Stadt als Kanton des Hauptsitzes des Unternehmens einen Voraus von 25% für sich in Anspruch nehme, sei durch die Quote von nur 10% Rechnung getragen. Die Herabsetzung der Taxation auf 223,500 Fr. erklärt sich daraus, dass aus dem steuerbaren Einkommen die Erträgnisse der Liegenschaften ausgeschieden wurden: die sonst noch begehrten Abänderungen an der Taxation wurden abgelehnt:

zu a) Erträgnisse von Kapitalien, weil solche Erträgnisse, wo wie hier die Kapitalien zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Unternehmens gehörten, mit einem Bestandteil des steuerbaren Erwerbseinkommens bildeten;

zu b bis d) Steuern, Abschreibungen auf Liegenschaften, Kosten für Mobiliaranschaffungen, weil man es dabei nicht mit Gewinnungskosten, sondern bei den Steuern mit Aufwendungen, die erst aus dem Geschäftsergebnis abgeleitet und bestritten werden, bei den Mobiliaranschaffungen mit solchen zur Vermehrung und Verbesserung der Einkommensquelle zu tun habe. Abschreibungen auf Liegenschaften könnten nach bernischem Steuerrecht (§ 4 des Einkommenssteuergesetzes von 1865) bei der Einkommensbesteuerung überhaupt nicht gemacht werden und die tatsächliche Entwertung des Bureaumobiliars infolge Abnutzung sei durch die — zugelassene — jährliche Abschreibungsquote von 10% genügend berücksichtigt. In allen diesen Punkten entspreche übrigens die Einschätzung der feststehenden Rekurspraxis, auf die verwiesen werde;

zu e) Zuwendungen zu gemeinnützigen

und wohltätigen Zwecken, weil die Art der Verwendung des Ertrages einer Steuerquelle unerheblich sei, was hier umsomehr gelten müsse, als die streitigen Zuwendungen rein auf Freiwilligkeit, keiner Rechtspflicht beruhten.

Dem Begehren *f) um Abzug der Unkosten der Generaldirektion* endlich könne schon deshalb nicht entsprochen werden, weil diese Unkosten, soweit nicht bei der Besteuerung der Kreisbank Bern berücksichtigt (54%), auf die übrigen ausserbernischen Kreisbanken verteilt und von diesen bereits abgezogen worden seien. Ein nochmaliger Abzug sei unzulässig.

C. — Gegen diesen Entscheid der Rekurskommission hat die Schweizerische Volksbank staatsrechtliche Beschwerde wegen Doppelbesteuerung beim Bundesgericht erhoben. Sie wiederholt die im kantonalen Rekursverfahren gestellten Anträge und fügt ihnen den weiteren bei: « es sei für den Fall, als der bestrittene Anspruch des Kantons Bern auf $\frac{1}{10}$ des Reinertrages der Niederlassungen der Rekurrentin in den Kantonen Zürich, St. Gallen und Waadt geschützt werden sollte, der Steueranspruch dieser Kantone für 1917 und die folgenden Jahre entsprechend herabzusetzen, bzw. es seien Zürich, St. Gallen und Waadt zu verurteilen, der Rekurrentin einen entsprechenden Betrag der für 1917 und die folgenden Jahre schon bezahlten Steuern zurückzuzahlen. » Zur Berechnung des in Betracht fallenden Reinertrages selbst wird dabei bemerkt: es sei unrichtig, dass die restlichen 46% der Unkosten der Generaldirektion von den ausserkantonalen Kreisbanken bereits abgezogen worden seien. Diese Kosten seien bisher im Kanton Bern im nämlichen Verhältnis (54%) abgerechnet worden, wie die Reserven dort versteuert wurden. Sollte nun aber auch noch ein Teil des Reingewinnes ausserkantonaler Kreisbanken im Kanton Bern steuerpflichtig erklärt werden, so werde die Abrechnung der ganzen 100% hier verlangt.

D. — Der Regierungsrat von Bern hat auf Abweisung

der Beschwerde, soweit sie sich gegen diesen Kanton richtet, geschlossen. Die waadtländische Finanzdirektion erklärt namens des Kantons Waadt, den Anspruch Berns auf das von ihm geltend gemachte Praecipuum vom Einkommen der Kreisbanken Lausanne und Montreux nicht zu bestreiten. Sollte daraus eine Rückforderung schon bezahlter Steuern gegenüber Waadt entstehen, so müsse sich dieses immerhin vorbehalten, auf die Veranlagung der Volksbank in den Jahren vor 1917 zurückzukommen, da die Volksbank bis dahin im Kanton nur Erwerbseinkommen, kein bewegliches Vermögen versteuert habe. Diese Frage habe indessen mit dem vorliegenden Streite nichts zu tun.

Die Regierungsräte von Zürich und St. Gallen beantragen mit der Rekurrentin die grundsätzliche Abweisung des von Bern erhobenen Steueranspruches, eventuell die Herabsetzung der Quote von 10%, indem sie sich im wesentlichen den in der Beschwerde enthaltenen Ausführungen über das Verhältnis der Zentralbehörden der Volksbank zu den Kreisbanken anschliessen. In der Antwort von Zürich wird dazu ferner noch geltend gemacht, dass der Anteil der Generaldirektion an der Gewinnerzielung schon dadurch genügend zum Ausdruck komme, dass bei der Einkommensbesteuerung der Niederlassungen in den andern Kantonen ein verhältnismässiger Anteil der Unkosten der Zentralleitung vom steuerbaren Ertrage abgezogen werde, wie es in Zürich für 1917 und 1918 geschehen sei (die Taxation pro 1919 sei noch nicht abgeschlossen). Der Rückerstattung bezahlter Steuern müsse sich Zürich jedenfalls soweit widersetzen, als nicht seinerzeit bei der Zahlung wegen des konkurrierenden bernischen Steueranspruches, von dem die betreffenden Kreisbanken damals bereits Kenntnis gehabt, ein Vorbehalt gemacht worden sei. Dies sei aber nur geschehen von den Kreisbanken Zürich und Uster für 1917, Uster und Winterthur für 1918, während vorbehaltlos gezahlt hätten pro 1917 Winterthur und Wetzikon, pro

1918 Zürich und Wetzikon. Erst bei der Steuer pro 1919 hätten dann alle zürcherischen Kreisbanken einen Vorbehalt angebracht. Ueberall wäre ausserdem noch zu prüfen, ob die Vorbehalte auch für die Gemeindesteuern oder bloss für die Staatssteuern Geltung haben könnten.

E. — Nach den der Beschwerdeschrift beigegebenen Statuten der Schweizerischen Volksbank (§§ 13 bis 29) besteht die Zentralleitung des Instituts, abgesehen von der « Gesamtheit aller Mitglieder », die durch Urabstimmung über Annahme der Statuten, Abänderungen daran und Auflösung der Genossenschaft entscheidet, aus folgenden Behörden mit Versammlungsort bzw. Sitz in Bern: Delegiertenversammlung, Verwaltungsrat, Generaldirektion, Generaldirektor, Inspektorat und Kontrollstelle. Der Delegiertenversammlung, bestehend aus den in den Mitgliederversammlungen der Kreisbanken gewählten Delegierten, liegt u. a. ob: « Prüfung und Genehmigung des Jahresberichtes, der Jahresrechnung und der gesamten Geschäftsführung, Beschlussfassung hinsichtlich des Jahresergebnisses, insbesondere über die Zuteilung des Reingewinns an die besondern Fonds und an das Stammkapital, Errichtung von Kreisbanken und Comptoirs, Festsetzung der Kompetenzen der Kreisbankkommissionen, der Generaldirektion und des Verwaltungsrates für den Abschluss von Geschäften, Beschlussfassung betreffend den Invalidenfonds. » Unter den Befugnissen und Obliegenheiten des Verwaltungsrates zählt § 22 auf: « Oberste Leitung und Ueberwachung des Geschäftsbetriebes der Genossenschaft, Wahl der Generaldirektion und der Bankbeamten, Aufstellung der allgemeinen Verwaltungsvorschriften, Erteilung der Unterschrift, Beschlussfassung über diejenigen Bankgeschäfte, welche die Kompetenzen der Kreisbankkommissionen oder der Generaldirektion überschreiten, Erwerbung von Immobilien für den Bankdienst, Erstattung des Jahresberichtes und der Jahresrechnung, Festsetzung der Zinsverhältnisse zwischen den einzelnen Kreisbanken und Comp-

toirs.» Sache der Generaldirektion ist: «die Antragstellung in allen vom Verwaltungsrat zu behandelnden Geschäften, die Beschlussfassung über Bankgeschäfte, welche nach den Beschlüssen der Delegiertenversammlung oder des Verwaltungsrates in ihre Kompetenz fallen, die Leitung der Comptoirs, welche nicht einer benachbarten Kreisbank unterstellt sind, Erwerbung oder Verzicht auf die Erwerbung von Immobilien in Zwangsliquidationen, wenn der Uebernahmepreis 6000 Fr. übersteigt, Wieder- veräußerung solcher Immobilien.» Der Generaldirektor «vollzieht die Beschlüsse der Generaldirektion und des Verwaltungsrates, überwacht im einzelnen die Befolgung der für die Kreisbanken und Comptoirs geltenden Verwaltungsvorschriften und lässt die Geschäftsführung dieser Niederlassungen durch das Inspektorat revidieren, sorgt für die Aufstellung der Bilanzen sowie des Entwurfes des Geschäftsberichtes und der Gesamtjahresrechnung u. s. w.»

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Die Schweizerische Volksbank hat als zwar räumlich über das Gebiet mehrerer Kantone sich erstreckendes, wirtschaftlich und rechtlich aber einen einheitlichen Organismus bildendes Unternehmen ein Steuerdomizil überall da, wo sich von ständigen Geschäftsräumen aus ein quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil der zu ihrem Geschäftsbetriebe gehörenden Handlungen abspielt. Die Steuerhoheit in bezug auf das Einkommen verteilt sich in solchen Fällen in der Weise, dass jeder Kanton Anrecht auf Besteuerung derjenigen Quote des Gesamtertrages des ganzen Unternehmens hat, die dem Verhältnis der auf seinem Gebiete lokalisierten Erwerbsfaktoren zu den anderwärts wirksamen entspricht. Als Erwerbsfaktoren sind dabei nicht nur die Anlagen und Einrichtungen, bezw. die mittelst derselben und von ihnen aus sich abspielenden Betriebs- handlungen zu berücksichtigen, welche unmittelbar einen

Gewinn abwerfen, sondern auch alle andern für das Geschäftsergebnis erheblichen Vorgänge, insbesondere beim Kanton des Hauptsitzes die Tätigkeit der von dort ausgehenden Zentralleitung. Der Einwand, dass dieser Tätigkeit hier ein nennenswerter Einfluss auf die Gewinnerzielung nicht zukomme, trifft offenbar nicht zu. Er kann nicht, wie es die Rekurrentin und die Regierungen von Zürich und St. Gallen versuchen, damit begründet werden, dass die Zentralbehörden der Rekurrentin selbst keine Geschäfte abschliessen, deren Abwicklung und der Verkehr mit den Bankkunden überhaupt vielmehr ganz in die von besonderen Organen geleiteten Kreisbanken verlegt sei. Die Mitwirkung der Zentralleitung am Geschäftsergebnis braucht sich durchaus nicht in jener Form zu äussern, sie kann sich in ebenso intensiver Weise in der Ueberwachung des ganzen Unternehmens und der Erteilung von Weisungen für die Geschäftsführung der Niederlassungen, sei es allgemeiner Natur (die in den Statuten erwähnten «Verwaltungsvorschriften»), sei es in einzelnen Fällen (Genehmigungsvorbehalt u. s. w.) geltend machen. Dass von diesem Gesichtspunkte aus die Tätigkeit der Zentralbehörden der Rekurrentin einen wesentlichen Einfluss auf den Geschäftsgang der Kreisbanken ausübt, kann aber nach den oben zusammenfassend wiedergegebenen Bestimmungen der Statuten über die Befugnisse und Obliegenheiten jener Organe im Ernste nicht bestritten werden. In der Besteuerung des vollen Geschäftsertrages der bernischen Kreisbanken und Comptoirs durch Bern drückt sich wohl der Anteil der Zentralleitung am Gewinn dieser Niederlassungen, nicht aber auch an demjenigen der ausserbernischen Kreisbanken aus. Da im übrigen die Verwendung der Rechnungsergebnisse der Kreisbanken in den einzelnen Kantonen als Masstab für die Ausscheidung der Steuerhoheit in bezug auf das Gesamteinkommen der Rekurrentin, soweit es sich um das Verhältnis zwischen diesen Niederlassungen unter sich han-

delt, von keiner Seite angefochten wird, ist demnach das Begehren Berns, dass ihm ausser dem Gewinn der bernischen Kreisbanken und Comptoirs auch noch ein Teil des Ertrages gewisser ausserbernischer Niederlassungen als Anteil der Zentralleitung daran zur Besteuerung zugewiesen werde, begründet, es wäre denn, dass der Kanton Bern auch bei der bisher geübten Art der Veranlagung das steuerrechtliche Aequivalent dafür schon in anderer Form erhalten würde.

In dieser Hinsicht beruft sich aber die Rekurrentin zu Unrecht darauf, dass Bern bereits 54% der Reserven des Gesamtunternehmens, mehr als ihm bei anteilmässiger Verlegung derselben auf alle Kantone zukommen würde, besteuere. Es wird dabei übersehen, dass andererseits auch ein Praecipuum in dem oben erwähnten Sinne nur gegenüber denjenigen Kantonen, bezw. vom Einkommen der Kreisbanken in denjenigen Kantonen beansprucht wird, welche, wie Zürich, Waadt und St. Gallen, ihren Anteil an den Reserven selbst besteuern, ihn also nicht Bern überlassen. Wieso ferner ein Ausgleich für jenes Praecipuum darin liegen soll, dass bei der Besteuerung des vollen Reingewinnes der Kreisbanken in diesen Kantonen durch letztere nach bisheriger Praxis — angeblich — neben deren eigenen Unkosten auch ein verhältnismässiger Teil der Unkosten der Generaldirektion vom Rohertrage abgezogen wird, ist nicht verständlich. Es könnte davon doch nur dann die Rede sein, wenn es sich bei dem streitigen Abzug um ein freiwilliges Entgegenkommen handeln würde, ohne dass jene Unkosten ausschliesslich von Bern auf Rechnung der Niederlassungen auf seinem Gebiete zu übernehmen wären. Dies trifft aber keineswegs zu. Da die Tätigkeit der Zentralleitung dem ganzen Unternehmen zugute kommt, müssen auch die daraus entstehenden Unkosten proportional auf alle Geschäftsniederlassungen verlegt werden, soweit das betreffende kantonale Steuerrecht den Abzug solcher Aufwendungen bei der Einkommensbesteuerung

überhaupt zulässt und könnte Bern keinesfalls verhalten werden, sie ganz auf sich zu nehmen. Dass sodann der Sitz der Zentralleitung in Bern diesem Kanton schon in Form der Besteuerung der betreffenden Bankbeamten für ihre Besoldungen gewisse Vorteile bringt, ist richtig: ein rechtlicher Zusammenhang zwischen den Steueransprüchen gegen jene Personen und denjenigen gegen die Volksbank, ihres Arbeitgebers, als besonderem Steuersubjekt, besteht indessen nicht, sodass auch der Umfang der letzteren dadurch nicht beeinflusst zu werden vermag.

Eine genaue ziffermässige Berechnung des Anteils der Zentralbehörden am Geschäftsergebnisse der einzelnen Kreisbanken ist der Natur der Sache nach nicht möglich. Es muss deshalb wie in allen solchen Fällen unter billiger Berücksichtigung der dafür in Betracht kommenden Umstände nach freiem Ermessen bestimmt werden. In der Praxis ist er bisher, je nach der grösseren oder geringeren Selbständigkeit der Zweigniederlassungen und dem Umfang der Tätigkeit der Zentralleitung auf 20 oder 10% festgesetzt worden. Berücksichtigt man, dass die Zentralbehörden der Volksbank nicht nur äusserlich einen bedeutenden Apparat darstellen, sondern dass die Statuten ihnen auch sachlich umfassende Befugnisse einräumen, deren Ausübung eine erhebliche Geschäftslast mit sich bringt (Sitzungen des Verwaltungsrates in den Jahren 1916 und 1917: 14 und 15, der Generaldirektion 126 und 122), so kann die beanspruchte Quote von 10% nicht als übersetzt betrachtet werden. Jedenfalls liegt zu einer weiteren Herabsetzung kein Anlass vor.

2. — Dem verfassungsmässigen Verbote der Doppelbesteuerung ist dabei genügt, wenn Bern keine grössere Quote des Gesamteinkommens des Unternehmens für sich in Anspruch nimmt, als ihm zugesprochen worden ist, bezw. nach den massgebenden bundesrechtlichen Verteilungsgrundsätzen zukommt. Für diese Quote ist die Volksbank trotz des interkantonalen Charakters ihres

Unternehmens, wie jeder andere Steuerpflichtige, der kantonalen Steuergesetzgebung unterworfen. Da die Festsetzung der danach im Kanton Bern einkommenssteuerpflichtigen Summe die vorhergehende Ermittlung des Gesamteinkommens der zürcherischen, st. gallischen und waadtländischen Niederlassungen voraussetzt, muss sonach Bern auch berechtigt sein, jenes nach den Vorschriften seiner Steuergesetzgebung selbständig einzuschätzen. Deren Anwendung und Auslegung aber kann vom Bundesgericht nach bekannter Regel nicht frei, sondern nur vom Standpunkt des Art. 4 BV, der formellen oder materiellen Rechtsverweigerung überprüft werden (vgl. AS 42 I S. 138 Erw. 2 und die dort angeführten Urteile). Dass eine solche hier in den Punkten, in denen die fragliche Einschätzung beanstandet wird, vorliege, behauptet die Rekurrentin selbst nicht. Sie beschränkt sich darauf, die Auffassung der bernischen Rekurskommission inbezug auf dieselben als in tatsächlicher oder rechtlicher Beziehung unzutreffend zu kritisieren; der Vorwurf der Willkür oder rechtsungleichen Behandlung wird nicht erhoben. Auch wenn er erhoben wäre, könnte darauf nicht eingetreten werden, weil der Rekurrentin gegenüber dem Entscheid der Rekurskommission noch das Rechtsmittel der Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht wegen « Verletzung oder willkürlicher Anwendung des Steuergesetzes oder der zugehörigen Dekrete und Verordnungen » zugestanden hätte (§ 11 des bernischen Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 31. Oktober 1909), also das für Beschwerden aus Art. 4 BV geltende Erfordernis der Erschöpfung des kantonalen Instanzenzuges nicht erfüllt ist. Zweifel könnten in dieser Beziehung höchstens hinsichtlich eines Streitpunktes, nämlich des Abzugs der Unkosten der Generaldirektion vom Rohertrage der zürcherischen, st. gallischen und waadtländischen Kreisbanken bestehen. Im Gegensatz zum angefochtenen Entscheide der Rekurskommission behauptet Bern heute nicht mehr, dass

dieser Abzug in den rechnungsmässigen Reingewinnen der betreffenden Niederlassungen, von welchen die Einschätzung grundsätzlich ausgeht, bereits enthalten sei, sondern lediglich, dass er von den Kantonen Zürich, St. Gallen und Waadt für die dortige Einkommensbesteuerung verlangt werden müsse. Es könnte sich deshalb fragen, ob dabei nicht weniger die ziffermässige Bestimmung der auf Grund der Quote von 10% in Bern steuerpflichtigen Summe, denn die Abgrenzung der Steueransprüche Berns gegenüber derjenigen der drei anderen Kantone, also die Anwendung von Art. 46 Abs. 2 im Streite liege. Indessen ist klar und ergibt sich übrigens schon aus den früheren Ausführungen, dass auch von diesem Standpunkte aus das Begehren der Rekurrentin auf alle Fälle zu weit gehen würde. Da Bern den Anspruch auf Besteuerung einer Quote von 10% des Einkommens auch der ausserbernischen Niederlassungen nur gegenüber Zürich, St. Gallen und Waadt erhebt, könnte es sich auch nur darum handeln, von dem Rohertrage der Niederlassungen hier denjenigen Teil der gesamten Unkosten der Generaldirektion abzurechnen, der bei verhältnismässiger Verlegung derselben auf alle Kreisbanken und Comptoirs auf die in den erwähnten drei Kantonen gelegenen entfällt. Es wäre daher Sache der Rekurrentin gewesen, die dafür in Betracht kommenden zahlenmässigen Angaben zu machen. Nachdem sie dies unterlassen hat, müsste die Beschwerde in diesem Punkte schon wegen mangelnder Substantiierung abgewiesen werden, auch wenn man sie an sich für zulässig halten sollte.

3. — Die Gutheissung des streitigen Steueranspruchs Berns bewirkt, dass andererseits die Kantone Zürich, St. Gallen und Waadt bei ihren Einschätzungen darauf Rücksicht zu nehmen haben, d. h. dabei $\frac{1}{10}$ des Geschäftsertrages der Niederlassungen der Rekurrentin auf ihrem Gebiete von der Besteuerung freizugeben haben werden. Hätte die Rekurrentin bei der Zahlung der zürcherischen, waadtländischen und st. gallischen Ein-

kommenssteuern für 1917 oder eines der folgenden Jahre von jenem Ansprüche Berns noch keine Kenntnis gehabt, so müsste auch ihr Begehren um Rückerstattung von $\frac{1}{10}$ der bezahlten Beträge ohne weiteres geschützt werden. Aus dem oben Fakt. A erwähnten Schreiben der bernischen Steuerverwaltung an die Rekurrentin vom 4. Dezember 1917 und dem mit der Antwort der Regierung von Zürich vorgelegten Briefe der Kreisbank Uster an die Gemeindeganzlei Uster vom 11. Dezember 1917 folgt indessen nicht nur, dass die Generaldirektion der Volksbank damals bereits um den neuen Anspruch Berns wusste, sondern dass sie auch die einzelnen Kreisbanken davon unterrichtet hatte. Sollte eine solche Mitteilung nicht an alle Kreisbanken ergangen sein, so wäre dies unerheblich; es würde darin eine Versäumnis der Zentralleitung liegen, deren Folgen die Rekurrentin auf sich zu nehmen hat; im Verhältnis zu den steuerberechtigten Gemeinwesen muss die Kenntnis der Generaldirektion als des obersten geschäftsführenden Organs genügen. Eine Rückforderung der pro 1917 und die folgenden Jahre bezahlten Steuern ist daher nur insoweit noch zulässig, als vor der Bezahlung wegen des kollidierenden Anspruchs Berns ein Vorbehalt gemacht worden ist. Die Unterlassung eines solchen muss nach der Praxis als Verzicht auf die Anfechtung der Veranlagung ausgelegt werden, der die spätere Rückforderung ausschliesst. Darüber, inwieweit jene Voraussetzung zutrefte, sprechen sich die Vernehmlassungen von St. Gallen und Waadt nicht aus, während Zürich den Vorbehalt für einzelne Kreisbanken und Steuerjahre zugesteht, für andere bestreitet. Indessen können auch diese Angaben nicht ohne weiteres als massgebend betrachtet werden, weil sie zum Teil mit den vorgelegten Auskünften der Steuerämter Zürich, Uster, Wetzikon und Winterthur nicht übereinstimmen. Da andererseits die Volksbank, allerdings zunächst ohne einen Beweis dafür zu erbringen, behauptet, überall nur unter Vorbehalt bezahlt zu haben, rechtfertigt es sich

deshalb diese Streitfrage nur grundsätzlich in dem Sinne zu erledigen, dass der Rekurrentin das Recht zur Rückforderung von $\frac{1}{10}$ derjenigen Steuerbeträge zuerkannt wird, hinsichtlich deren vor oder bei der Entrichtung ein Vorbehalt in erwähntem Sinne gemacht worden ist. Es wird Sache der Rekurrentin sein, gegenüber den für die Entscheidung über die Rückerstattung zuständigen kantonalen Amtsstellen den Beweis dafür zu leisten. Sollte ihr trotz geleistetem Beweise oder trotz Anerkennung der Tatsache des Vorbehalts als solcher die Rückerstattung verweigert werden, so bleibt ihr das Recht gewahrt, neuerdings an das Bundesgericht zu gelangen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Das Hauptbegehren 1 der Beschwerde wird abgewiesen und der Kanton Bern als berechtigt erklärt, $\frac{1}{10}$ des Reingewinnes der Niederlassungen der Schweizerischen Volksbank in den Kantonen Zürich, St. Gallen und Waadt als Anteil der Generaldirektion vorweg zu besteuern.
2. Eventualbegehren 2 a wird in dem Sinne geschützt, dass der Rekurrentin das Recht eingeräumt wird, $\frac{1}{10}$ der in den Kantonen Zürich, St. Gallen und Waadt für die Jahre 1917 und ff. schon entrichteten Einkommenssteuern zurückzufordern, soweit bei deren Bezahlung wegen des erwähnten Anspruchs des Kantons Bern ein Vorbehalt gemacht wurde.
3. Auf das Eventualbegehren 2 b (Herabsetzung der Einschätzung von 223,500 Fr. auf 177,900 Fr.) wird nicht eingetreten.